Imposte dirette

INTERESSI e CANONI tra SOCIETÀ CONSOLIDATE in DIVERSI PAESI UE

RECEPIMENTO DIRETTIVA 2003/49/CE

di Giancarlo Cervino

PREMESSA

Il 27.5.2005, il Consiglio dei Ministri ha approvato in via definitiva lo **schema** di **Decreto Legislativo** per l'**attuazione** della **Direttiva 2003/49/CE** del Consiglio del 3.6.2003, riguardante il **regime fiscale comune** applicabile ai **pagamenti** di **interessi** e di **canoni** fra società consociate di Stati membri diversi dell'Unione europea. Il Decreto è in attesa di pubblicazione sulla «Gazzetta Ufficiale».

La Direttiva 2003/49/CE era stata **approvata** appunto nel giugno 2003 dal Consiglio dei Ministri Economici e Finanziari della Ue, a quasi tredici anni di distanza dalla prima proposta di Direttiva (COM 90/571 del 3.12.1990).

La **difficoltà** nel raggiungere l'accordo in merito, rispetto a quello concernente i dividendi (rappresentato dalla Direttiva 90/435/CEE del 23.7.1990, inerente il regime fiscale delle distribuzioni di dividendi fra società madri e società figlie), era **insita** nel fatto che la **deducibilità fiscale** di interessi e canoni in capo all'impresa erogante avrebbe potuto portare ad un'importante **riduzione** del **gettito** tributario in alcuni Stati (che avrebbero perso l'introito derivante dalle ritenute alla fonte) a favore di altri che avrebbero magari consentito un trattamento fiscale agevolato per i canoni ed interessi ricevuti.

Tale rischio è **inesistente con** i **dividendi** che derivano da redditi già sottoposti ad imposizione sulle società, per cui lo scopo della Direttiva 90/435/CEE era soltanto di evitare una doppia imposizione economica del reddito.

Per questo motivo, la Direttiva 2003/49/CE sugli interessi ed i canoni contiene dei **criteri più rigorosi** di applicazione e dei meccanismi volti ad evitare eventuali abusi, che ritroviamo presenti anche nella normativa di recepimento italiana.

Il D.Lgs. di recepimento pone dei problemi di conformità con il diritto comunitario ed evidenzia la necessità di aggiornare alcune norme antielusive

Tuttavia, purtroppo, complice forse la preoccupazione per una riduzione importante del gettito fiscale, alcune di queste **norme** porteranno ad un **contenzioso** con l'Amministrazione finanziaria, a causa di una **non conformità** con il **dettato** normativo **comunitario** stesso.

DIRETTIVA 2003/49/CE

Riassumendo, la Direttiva 2003/49/CE **esonera** da ogni forma di **prelievo fiscale**, sia per **ritenuta** alla **fonte** sia previo accertamento fiscale, i **pagamenti** effettuati da una società di uno Stato membro Ue (denominato «Stato d'origine») o da una stabile organizzazione in detto Stato di una società residente in un altro Paese Ue, a titolo di **interessi** e **canoni**, ad un'altra società Ue o stabile organizzazione di società Ue, situate in un altro Stato Ue.

Affinché la stabile organizzazione possa essere ammessa a godere dei benefici della Direttiva 2003/49/CE, in quanto erogatrice degli interessi o canoni, è necessario che essa possa **dedurre fiscalmente** questi pagamenti nello **Stato d'origine**.

È inoltre necessario che la **società** che **riceve** i **pagamenti** dalla sua stabile organizzazione nello Stato d'origine **non** sia di fatto «**vuota**», ma eserciti in tutto o in parte ogni sua attività tramite la stabile organizzazione erogatrice stessa.

Tutto ciò deve aver luogo fra **società consociate**, vale a dire in cui la prima detenga una partecipazione diretta minima nella seconda di almeno il 25% del capitale o viceversa, oppure una terza società detenga una partecipazione diretta minima del 25% del capitale nella prima e nella seconda.

Per esempio, una società italiana A che paga gli interessi ad una società B cipriota deve essere posseduta per almeno il 25% del capitale, oppure possederne il 25%, oppure entrambe, la A e la B, devono essere figlie al 25% di una società terza C, residente ad esempio in Germania (oppure anche italiana), e fra di loro sorelle.

Gli Stati membri hanno però la **facoltà** di **sostituire** il criterio della

partecipazione al capitale **con** quello dei **diritti** di **voto**. Quest'ultima soluzione è stata seguita anche dal nostro Legislatore.

Tutti i soggetti coinvolti devono essere residenti nella Ue e, ai fini dell'applicazione della Direttiva 2003/49/CE, le condizioni di collegamento summenzionate devono persistere per un periodo ininterrotto di almeno 2 anni.

NORMATIVA ITALIANA

Il D.Lgs. di recepimento dapprima **integra** il co. 4 dell'art. 25, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 **[CFF ❷ 6325]**, prevedendo una **ritenuta** del **30%** a titolo d'imposta anche sull'**ammontare** dei **compensi** corrisposti a **non residenti** per l'uso o la **concessione** in uso di **attrezzature** industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato. Esso introduce inoltre nel D.P.R. 600/1973 l'art. 26-quater, che prevede l'**esenzione** per le ritenute previste agli artt. 25 e 26, D.P.R. 600/1973 **[CFF ❷ 6326]**, sugli **interessi** e i **canoni** pagati da **società** di diritto **italiano** organizzate in forma di S.p.a, società in accomandita per azioni, S.r.l. ed enti pubblici e privati che esercitano attività industriali e commerciali.

L'esenzione è accordata se le società e gli enti summenzionati che erogano gli interessi o i canoni, sono **detenute** attraverso una percentuale di **diritto di voto**, o ne **detengono** una, non inferiore al **25%**, **ininterrottamente** per **almeno 1 anno** (riducendo così il periodo di 2 anni imposto dalla Direttiva 2003/49/CE), da o in un'entità indicata nell'allegato A del medesimo D.Lgs.

Se la società erogante è italiana, i **diritti** di **voto** sono quelli esercitabili nell'**assemblea ordinaria** prevista dagli artt. 2364, 2364-bis e 2479-bis c.c.

Lo stesso vale se l'ente erogante è una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di società estera prevista nell'allegato summenzionato e che sia assoggettata all'imposta sul reddito delle società senza fruire di regimi di esonero, se gli interessi ed i canoni sono inerenti all'attività stessa.

Viene prevista la stessa possibilità per le entità «sorelle» e cioè che abbiano una casa madre comune che le detenga entrambe per non meno del 25%, sempre ininterrottamente per almeno 1 anno.

Interessi e canoni

Ai fini del recepimento della normativa, la **definizione** di **interessi** e **canoni** si allinea con la definizione dell'Organizzazione della Cooperazione e lo Sviluppo (art. 11, par. 3 della Convenzione Modello **OCSE**) e nello specifico:

«a) si considerano canoni, i compensi di qualsiasi natura percepiti per l'uso o la concessione in uso:

1) del diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche ed il software;

2) di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;

3) di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche;

b) si considerano interessi, i redditi dei crediti di qualsiasi natura, garantiti o non da ipoteca, in particolare, i redditi derivanti da titoli, da obbligazioni e da prestiti, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli o prestiti».

Non sono invece considerati come **interessi**:

a) quelli riqualificati ai sensi dell'art. 98, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 **[CFF ❷ 5198]** (disciplina sul contrasto all'utilizzo fiscale della **sottocapitalizzazione**);
b) le remunerazioni derivanti da **associazione** in **partecipazione** e **contratti** di **cointeressenza** (art. 44, D.P.R. 917/1986 **[CFF ❷ 5144]**);
c) varie tipologie di **prestiti partecipativi**;
d) pagamenti a fronte di **crediti** il cui **rimborso** della quota capitale è previsto **dopo 50 anni** dalla data di emissione.

A differenza di quanto disposto dalla Direttiva 2003/49/CE, le **penali** per il pagamento tardivo sono considerate **interessi**.

La definizione di **canone** comprende invece il compenso di qualsiasi natura percepito per l'uso o la concessione in uso:

1) del diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche ed il software;
2) di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;
3) di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

Beneficiario effettivo

Grande attenzione è prestata alla definizione di beneficiario degli interessi e dei canoni, in chiave chiaramente **antielusiva**.

Infatti, le **società** o gli enti **beneficiari**, oltre ad essere previsti nell'allegato A del D.Lgs., devono essere **fiscalmente residenti** in uno Stato membro e **non** essere considerati come fiscalmente residenti al di **fuori** della **Ue** in virtù di una convenzione contro le doppie imposizioni (per esempio una società irlandese con residenza fiscale negli Stati Uniti in virtù dell'accordo fiscale fra questi due Paesi).

Devono inoltre essere **assoggettati** ad un'**imposta** elencata nell'allegato B oppure ad un'imposta sostanzialmente identica in aggiunta o in sostituzione.

CFF ❶ – CFF ❷ : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2

Quindi, l'elenco B non è tassativo e sarà possibile applicare la normativa anche ad alcuni tipi di entità che, pur essendo da un punto di vista civilistico delle società che possono far ritenere un regime di trasparenza fiscale, optano in concreto per un regime impositivo ordinario.

Non sono però soltanto i soggetti a dover essere **tassati**, ma **anche** gli **interessi** ed i **canoni** pagati che, come spesso succede, beneficiano di trattamenti di esenzione parziale o totale.

Sarà interessante vedere quale sarà l'atteggiamento verso quegli Stati che concedono dei regimi transitori di agevolazione fiscale dei redditi da interessi o canoni.

Non si fa però **riferimento** alla formazione della **base imponibile** delle **società beneficiarie** stesse, che potrebbero quindi usufruire indirettamente di alcuni vantaggi sull'imposizione complessiva del reddito.

Essere beneficiario dei pagamenti è comunque condizione necessaria ma non sufficiente per l'applicazione della normativa, vista l'introduzione del concetto di **beneficiario effettivo**. Infatti:

a) una società o un ente **non** devono agire in qualità di **intermediario**, **agente**, **delegato** o **fiduciario** per conto del beneficiario finale, e
b) le **stabili organizzazioni** devono avere un **collegamento effettivo** al **credito**, diritto, utilizzo o informazione che genera i pagamenti di interessi.

Nelle situazioni di controllo diretto o indiretto del debitore sul beneficiario effettivo o di quest'ultimo sul debitore, o di entrambi da parte di un terzo soggetto, gli **importi** di **interessi** e **canoni superiori** al **valore normale** calcolato secondo l'art. 110, co. 2, D.P.R. 917/1986 **[CFF ❷ 5210]**, **non beneficiano** dell'**esenzione**.

Punto fondamentale per l'ottenimento dell'esenzione è la **produzione** di un'adeguata **documentazione** consistente in una **dichiarazione** di **residenza** fiscale dello **Stato** membro del beneficiario effettivo, insieme ad un'**attestazione** di quest'ultimo di **sussistenza** dei requisiti di durata e consistenza, come pure di imponibilità dello stesso e dei redditi ricevuti e della sua natura di ultimo percipiente del reddito.

I modelli e le specifiche modalità di attuazione potranno essere fissati con specifico Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Norma antielusiva

A completamento dell'apparato normativo antielusivo, il Legislatore ha anche **aggiunto** la lett. f-ter) al co. 3 dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 **[CFF ❷ 6337a]**, che include i pagamenti di interessi e canoni, di cui al nuovo art. 26-quater del medesimo decreto, fra le fattispecie antielusive di inopponibilità, qualora i **soggetti beneficiari** siano **controllati** direttamente o indirettamente da uno o più **soggetti non residenti** in uno Stato Ue. Le difficoltà potranno sorgere qualora lo Stato europeo in cui è residente il soggetto beneficiario abbia una Convenzione fiscale con lo Stato extra-Ue che per esempio discrimini la medesima situazione nei confronti del medesimo soggetto quando sia coinvolto un altro Stato che non abbia però la medesima convenzione in vigore.

Norma CFC

Un punto interessante da sollevare riguarda la strana situazione in cui si verranno a trovare le società cipriote.

Infatti, **Cipro** fa parte dei Paesi **inclusi** all'art. 1, D.M. 21.11.2001 **[CFF ❷ 5930]** per l'applicazione della normativa sulle società controllate estere (CFC) di cui agli artt. 167 e 168, D.P.R. 917/1986 **[CFF ❷ 5267 e 5268]**.

Quindi si potrebbe produrre una situazione come quella dell'esempio sopra riportato, in cui una società italiana detenga il 25% di una società cipriota a cui si applichi la normativa CFC, e di un'altra italiana che paghi a quest'ultima degli interessi o dei canoni in esenzione, ai sensi della Direttiva 2003/49/CE, con una complessa gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale italiana, vista la **doppia natura** della società cipriota (prevista dalla Direttiva 2003/49/CE e inclusa nella «Lista Nera»).

Sarebbe quindi **opportuno** operare quanto prima un **intervento correttivo** del sopraccitato Decreto che tenga conto dell'ingresso di Cipro nell'Unione europea (ingresso effettivo già dal 1.5.2004 – si veda *«La Settimana fiscale»* n° 17/2004 a pag. 45).

Decorrenza

Questo è il punto purtroppo più controverso ed in **conflitto** con il dettato comunitario della Direttiva 2003/49/CE, la quale espressamente prevede all'art. 7 che l'entrata in **vigore** sia fissata all'**1.1.2004** (salvo applicazione di alcune deroghe transitorie per alcuni Stati membri fra cui la Grecia, la Spagna ed il Portogallo) e fa esplicito **riferimento** ai ***pagamenti*** di interessi e canoni, mentre all'art. 3 del **D.Lgs**. si parla di applicazione agli interessi e canoni ***maturati*** a decorrere all'1.1.2004.

Questa scelta è stata probabilmente dettata da esigenze di gettito, come pure dall'intento di colpire coloro che volontariamente hanno ritardato i pagamenti di interessi e soprattutto canoni per poter beneficiare del regime più favorevole di esenzione delle ritenute. Non possiamo però fare a meno di sottolineare il **contrasto** con la Direttiva 2003/49/CE, che potrebbe portare ad un contenzioso importante presso la Corte di Giustizia europea dall'esito incerto per l'Amministrazione finanziaria italiana.